

Audience publique du 11 février 2004

Recours formé par

Monsieur, ...

contre

un **bulletin d'établissement en commun** émis par le **bureau d'imposition Luxembourg 6**

en matière d'impôt sur le revenu

-

Vu la requête, inscrite sous le numéro 16697 du rôle, déposée le 8 juillet 2003 au greffe du tribunal administratif par Monsieur, ingénieur technicien, demeurant à L-..., tendant à la réformation d'un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 1997 du 26 avril 2001 relatif à la fixation en commun avec sa mère des revenus de location de biens du chef de deux immeubles en copropriété, émis par le bureau d'imposition Luxembourg 6;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 8 décembre 2003;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 19 décembre 2003 par Monsieur;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin entrepris;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en sa plaidoirie à l'audience publique du 21 janvier 2004.

-

Suite au décès de Monsieur ... en date du ... 1985, son épouse survivante, Madame ... est devenue usufruitière à 100% et nu-propriétaire à 75% de deux immeubles sis à ... et ...,

tandis que son fils, Monsieur est devenu nu-propiétaire à concurrence de 25% de ces mêmes immeubles. Dans la suite, l'immeuble sis à ..., fut occupé par Madame ... tandis que l'autre immeuble fut loué à des tiers.

Par courrier du 3 septembre 1998, le bureau d'imposition Luxembourg 6 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes invita Madame ... et Monsieur ..., désignés dans la suite par les « *consorts* ... », en leur qualité de copropriétaires, à désigner un mandataire en vertu du paragraphe 219 de la loi générale des impôt du 22 mai 1931, désignée « *Abgabenordnung* » (AO).

Les consorts ... déposèrent le 9 mars 1999 au bureau d'imposition Luxembourg 6 une déclaration pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1997 du chef des revenus retirés des deux immeubles susvisés. Le bureau d'imposition Luxembourg 6 émit le 2 décembre 1999 un bulletin d'établissement en commun pour l'année 1997 retenant un total des revenus nets de -35.195 LUF attribué à hauteur de -24.396 LUF à Madame ... et de -10.799 LUF à Monsieur

Comme suite à une intervention téléphonique de Monsieur ... auprès du dit bureau d'imposition et à un courrier de ce dernier du 6 janvier 2000, les consorts ... soumièrent au bureau d'imposition, d'abord, en date du 26 janvier 2000, un courrier admettant que les recettes de la location de l'immeuble sis à ..., s'étaient élevées pour l'année 1997 à 329.000 LUF au lieu de 126.000 LUF et, ensuite, en date du 17 février 2000, une déclaration rectificative pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 1997 à travers laquelle ils redressèrent, outre l'augmentation prévue des recettes, le montant et la période d'étalement des dépenses importantes et l'imputation du poste du report des avances sur frais de gérance de l'exercice 1996 et ajoutèrent comme postes de frais d'obtention la redevance pour le raccordement à l'antenne collective d'un import de 3.999 LUF et les avances sur charges de gérance pour l'année 1997 à hauteur de 54.000 LUF.

Par courrier non daté du bureau d'imposition Luxembourg 6, parvenu à Monsieur ... le 14 mars 2001, celui-ci fut invité à déposer pour le 25 mars 2001 une déclaration individuelle concernant ses revenus de la location de propriétés bâties de l'année 1997. Monsieur ... demanda alors, par lettre du 28 mars 2001, au préposé du bureau d'imposition Luxembourg 6 de prendre position quant à la question de savoir s'il devrait encore remplir le formulaire de la déclaration individuelle en présence des déclarations communes avec sa mère couvrant les mêmes revenus.

En date du 25 mars 2001, le bureau d'imposition Luxembourg 6 émit, sur base du paragraphe 222 (1) n° 1 AO, un bulletin d'établissement en commun rectificatif pour l'année 1997 du chef de la copropriété des consorts A travers ce bulletin, le dit bureau d'imposition augmenta les recettes de loyers conformément aux éléments fournis par Monsieur ..., admit la déduction intégrale de la part des dépenses importantes imputable à l'année 1997 dans le chef de Madame ..., mais n'admit pas complémentirement en déduction la redevance pour raccordement à l'antenne collective et les avances sur frais de gérance pour l'exercice 1997. Ce même bulletin fixa ainsi le revenu commun de location à 155.299 LUF et l'imputa à hauteur de 166.098 LUF à Madame ... et de -10.799 LUF à Monsieur

Par courrier du 28 mars 2001 au préposé du bureau d'imposition Luxembourg 6, Monsieur ... déclara introduire « *recours* » contre le bulletin d'établissement en commun du 25 mars 2001 en critiquant plus particulièrement le défaut de déduction de la redevance pour raccordement à l'antenne collective et du montant d'avances sur frais de gérance pour

l'exercice 1997, ainsi que le défaut de répartition de la part des dépenses importantes imputable à l'année 1997 à concurrence de 75% à sa mère et de 25% à lui-même, telle que cette répartition lui aurait été annoncée oralement.

En date du 26 avril 2001, le bureau d'imposition Luxembourg 6 émit un itératif bulletin rectificatif d'établissement en commun de revenus d'entreprises collectives pour l'année 1997, fondé sur le paragraphe 94 AO, du chef des revenus de location de la copropriété des consorts Ce bulletin tint compte de la déduction de la redevance pour raccordement à l'antenne collective et augmenta le montant des avances pour frais de gérance de 49.500 à 54.000 LUF, mais relassa à Madame ... le droit à la déduction intégrale de la part des dépenses importantes imputable à l'année 1997 aux motifs suivants :

« Déduction frais pour grosses réparations à 100 p.c. chez Mme ...-... (usufruitière), car imposition du revenu (loyer) à 100 p.c. dans le chef de l'usufruitier (art. 108bis LIR) ».

Monsieur ... déclara, par lettre du 8 juin 2001 à l'adresse du préposé du bureau d'imposition Luxembourg 6, introduire « *recours* » contre ce dernier bulletin du 26 avril 2001 et affirma se fonder sur les motifs qui furent déjà à la base de son « *recours* » antérieur du 28 mars 2001 et de la déclaration déposée le 17 février 2000, hormis en ce qui concerne les frais de raccordement à l'antenne collective. Par le même courrier, Monsieur ... rappela son courrier du 28 mars 2001 sollicitant une prise de position quant à la question de savoir s'il était encore tenu de remplir la déclaration individuelle lui parvenue par courrier du bureau d'imposition le 14 mars 2001.

A défaut de réponse face à son recours, Monsieur ... a formé, par requête déposée le 8 juillet 2003, un recours contentieux tendant à la réformation du bulletin d'établissement en commun de revenus d'entreprises collectives pour l'année 1997 prévisé du 26 avril 2001.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) alinéas 1 et 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé contre un bulletin d'établissement en commun en cas de silence du directeur durant plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite par le contribuable.

Le délégué du gouvernement soulève le moyen d'irrecevabilité tiré de la circonstance que le bulletin d'établissement déféré du 26 avril 2001 serait fondé sur le paragraphe 94 AO et se contenterait de modifier celui du 25 mars 2001 dans le sens demandé par Monsieur ..., de manière que celui-ci « *a donc obtenu ce qu'il voulait et ne formule ni d'autres moyens ni d'autres demandes pouvant justifier une réformation* », entraînant que le recours sous analyse serait irrecevable pour défaut d'intérêt. Il ajoute que, faute pour le tribunal d'être saisi d'un recours *per saltum* contre le bulletin du 25 mars 2001, il « *ne paraît pas en mesure de censurer le bureau d'imposition, qui ne pouvait plus se prévaloir du § 94 AO après la réclamation du 29 mars 2001 et donc a empiété sur une compétence exclusive du directeur* ».

Il ressort des développements qui précèdent que Monsieur ... a formulé, dans son courrier du 28 mars 2001, en substance trois reproches à l'encontre du bulletin d'établissement en commun du 25 mars 2001 :

1. défaut de déduction de la redevance pour raccordement à l'antenne collective,
2. défaut de déduction du montant intégral des avances sur frais de gérance pour l'exercice 1997,

3. défaut de répartition de la part des dépenses importantes d'entretien et de réparation imputable à l'année 1997 à concurrence de 75% à sa mère et de 25% à lui-même.

Il se dégage ensuite du contenu du bulletin rectificatif du 26 avril 2001 que la redevance pour raccordement à l'antenne collective a été intégralement déduite comme frais d'obtention, de manière que sur ce point le bulletin du 25 mars 2001 a été modifié dans le sens demandé par Monsieur Par contre, le bureau d'imposition a seulement ajouté 4.500 LUF au montant de 49.500 LUF du report des avances sur charges de gérance de l'exercice 1996 sans déduire les 54.000 LUF invoqués par Monsieur ... pour l'exercice 1997 du même chef. En outre, il a refusé, avec une motivation spécifique à l'appui, de modifier par le biais du bulletin rectificatif du 26 avril 2001 l'imputation de la part des dépenses importantes d'entretien et de réparation imputable à l'année 1997 dans le sens voulu par Monsieur ..., à savoir à hauteur de 75% à sa mère et de 25% à lui-même. Partant, quant à ces questions ce dernier bulletin ne peut pas être considéré comme ayant simplement modifié avec l'accord du contribuable et dans le sens par lui sollicité le bulletin antérieur, mais doit être qualifié dans cette mesure de bulletin ayant rejeté cette demande du contribuable.

Il ressort enfin du libellé du courrier de « *recours* » du 8 juin 2001 que Monsieur ... n'a plus maintenu sa contestation relative aux frais du raccordement à l'antenne collective, mais a renvoyé pour le reste à ses moyens développés dans son premier « *recours* » du 28 mars 2001.

Par voie de conséquence, le recours contentieux sous analyse doit être considéré comme critiquant, d'une part, le défaut de déduction du montant intégral des avances sur frais de gérance pour l'année 1997 et, d'autre part, le refus du bureau d'imposition de répartir la part des dépenses importantes d'entretien et de réparation imputable à l'année 1997 à concurrence de 75% à Madame ... et de 25% à Monsieur ..., entraînant qu'il conserve un objet en ce qui concerne ces points et que Monsieur ... peut se prévaloir dans cette même mesure d'un intérêt à agir.

Quant aux développements du délégué du gouvernement relatifs à l'incompétence du bureau d'imposition pour émettre le bulletin d'établissement déféré du 26 avril 2001 sur base du paragraphe 94 AO suite au courrier de Monsieur ... du 28 mars 2001 qui serait à qualifier de réclamation, il y a lieu de constater que ce dernier déclare certes introduire un « *recours* » à l'encontre du bulletin d'établissement du 25 mars 2001 et que ledit courrier comporte la mention « *la présente réclamation* », mais que Monsieur ... conclut ses développements en déclarant être « *dans l'attente de la rectification à intervenir quant au bulletin dont question* ». Il s'ensuit que le prédit courrier du 28 mars 2001 ne doit pas être nécessairement qualifié de réclamation et que le bureau d'imposition pouvait valablement considérer qu'il véhiculait une demande de modification du bulletin d'établissement du 25 mars 2001, de manière à ne pas avoir été dessaisi de cette fixation des bases d'imposition au moment de l'émission du bulletin rectificatif du 26 avril 2001.

Le moyen d'irrecevabilité du représentant étatique est partant à écarter.

Le demandeur sollicite encore à travers le dispositif de sa requête introductive la restitution de l'impôt sur le revenu acquitté en trop suite au bulletin d'établissement critiqué.

La perception de l'impôt se divise en trois phases, à savoir la phase d'assiette, la phase de liquidation de l'impôt et la phase de recouvrement de l'impôt (cf. Jean OLINGER, *Le droit fiscal*, Etudes Fiscales nos 93-95, p. 63). Un bulletin de l'impôt sur le revenu, dans la mesure où il comporte les seules détermination des bases d'imposition et fixation de la

cote d'impôt sur le revenu y relative, ne porte que sur les deux premières phases. Les questions relatives respectivement à l'obligation du contribuable de régler un solde d'impôt ou son droit de se voir restituer un impôt déjà payé relèvent par contre de la phase de recouvrement.

Dans le cadre de l'impôt sur le revenu et de la réformation d'un bulletin par une instance de recours, le contribuable tire à la fois de l'article 154 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », et du paragraphe 151 AO un droit au remboursement du trop-payé d'impôt sur le revenu. Dès lors que l'administration n'entend pas exécuter le remboursement dans la mesure voulue par le contribuable, elle doit, conformément au paragraphe 150 (2) AO, matérialiser son refus par un bulletin qui constitue ainsi une décision autonome propre à la phase de recouvrement de l'impôt et soumise aux voies de recours prévues par le paragraphe 235, n° 5 AO.

En l'espèce, le tribunal est saisi d'un recours contre un bulletin d'établissement en commun de certains revenus ne comportant aucun élément décisionnel quant à une restitution d'impôt. En l'absence d'une décision de l'autorité compétente, préalablement contestée devant le directeur de l'administration des Contributions directes, sur le remboursement d'un trop-perçu d'impôt sur le revenu au bénéfice des demandeurs et faute de disposition légale investissant le tribunal d'un pouvoir spontané pour ordonner un remboursement d'impôts, le tribunal, bien qu'étant en principe compétent pour connaître de ces contestations, ne saurait connaître à ce stade de la demande en question laquelle doit dès lors être déclarée irrecevable.

Il résulte de ce qui précède que le recours sous analyse encourt l'irrecevabilité en ce qu'il entend voir ordonner une restitution d'impôt, mais est recevable pour le surplus pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Quant au fond, le demandeur renvoie essentiellement à sa réclamation du 8 juin 2001 et critique que le bureau d'imposition aurait oublié de déduire les charges de gérance de l'année 1997 à hauteur de 54.000 LUF et que la part des dépenses importantes d'entretien et de réparation imputable à l'année 1997 n'aurait pas été répartie à concurrence de 75% à sa mère et de 25% à lui-même.

Il ressort effectivement des éléments du dossier soumis au tribunal que le bureau d'imposition a confondu les charges de gérance de l'année 1996 (49.500 LUF) et de l'année 1997 (54.000 LUF) et considéré qu'il s'agirait d'un montant unique qui devrait être porté de 49.500 à 54.000 LUF, alors qu'en réalité il s'agissait de deux postes de dépenses distincts entrant séparément en déduction en tant que frais d'obtention. Les frais d'obtention en relation avec les loyers perçus, tels que repris dans le bulletin d'établissement déféré du 26 avril 2001, sont partant à augmenter de $(54.000 - 4.500 =) 49.500$ LUF.

Quant au régime de répartition des parts des dépenses importantes imputable à l'année 1997, l'article 108bis LIR dispose dans son paragraphe (1) que « *le nu-propiétaire est réputé acquérir les revenus du bien qui est grevé de l'usufruit et les céder à l'usufruitier* ». Le nu-propriétaire est ainsi considéré, en matière d'impôt sur le revenu, comme ayant la pleine propriété du bien grevé d'usufruit et comme en retirant directement les fruits et l'usufruitier ne dispose que d'un droit de créance envers lui pour obtenir la cession des fruits. Au vu de la qualité de plein propriétaire ainsi attribuée au nu-propiétaire, il doit également être considéré comme supportant économiquement la dépréciation du bien en cause et les dépenses requises pour maintenir la substance du bien.

Les dépenses importantes d'entretien et de réparation sont définies par l'article 1^{er} alinéa 2 du règlement grand-ducal du 31 juillet 1980 portant exécution de l'article 108, dernière phrase de la loi prévisée du 4 décembre 1967 comme « *les dépenses engagées pour tous les travaux ayant pour objet de maintenir ou de remettre l'immeuble en bon état et d'en permettre un usage normal sans modifier la consistance, l'agencement ou l'équipement initial si leur montant dépasse la moitié du loyer annuel perçu* ». Ces dépenses doivent partant être considérées comme tendant au maintien de la substance du bien considéré et comme étant imputables en principe, conformément à l'article 108bis LIR, au nu-propriétaire (cf. également Norbert FEHLEN in ETUDES FISCALES n° 77, ad art. 108bis, n° 108bis.04, p. 609).

En l'espèce, étant donné que Monsieur ... est nu-propriétaire à concurrence de 25% de l'immeuble sis à ..., il est en droit de se prévaloir d'un quart de la part des dépenses importantes relatives à cet immeuble imputable à l'année 1997, donc du montant de (50.023 x 25% =) 12.506 LUF.

Il se dégage de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours sous analyse est fondé et que le bulletin d'établissement en commun entrepris du 26 avril 2001 encourt la réformation en ce sens que les frais d'obtention courants sont à augmenter du montant de 49.500 LUF et que le revenu imputé à Monsieur ... est à réduire du montant de 12.506 LUF, le revenu imputé à Madame ... étant à augmenter du même montant.

Au vu de l'issue au fond du litige et plus particulièrement du fait que le demandeur a succombé en partie de ses moyens, la demande en allocation d'une indemnité de procédure par lui formulée est à rejeter comme non fondée.

Le demandeur sollicite encore que le tribunal acte dans le jugement qu'il se réserve le droit de réclamer à l'administration des Contributions directes en temps et lieu utiles des dommages intérêts « *destinés à réparer le préjudice matériel résultant de la privation du capital ainsi que pour l'indemniser contre tracasseries qu'il a du subir suite à l'approche inintelligible du préposé* », demande à laquelle le tribunal ne peut pas accéder, étant donné qu'elle est sans la moindre relation avec l'objet de la demande en réformation du bulletin d'établissement en commun déferé et que le demandeur n'établit pas une quelconque utilité de pareil « *donner acte* ».

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,

déclare le recours irrecevable en ce qu'il tend à la restitution d'un trop-perçu d'impôt,

reçoit le recours en réformation en la forme pour le surplus,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du bulletin d'établissement en commun entrepris du 26 avril 2001, dit que les frais d'obtention courants sont à augmenter du montant de 49.500 LUF et que le revenu imputé à Monsieur ... est à réduire du montant de 12.506 LUF, le revenu imputé à Madame ... étant à augmenter du même montant,

renvoie l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent,

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par le demandeur,

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

M. CAMPILL, vice-président,

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, juge,

et lu à l'audience publique du 11 février 2004 par le vice-président en présence de M. LEGILLE, greffier.

s. LEGILLE

S. CAMPILL